



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 09 luglio 2009

OGGETTO: Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 19- bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante fa parte di un gruppo societario operante nel settore della sanità che, dal 2008, è interessato da un progetto di riorganizzazione.

In esecuzione di detto progetto, nel corso del 2008, la società istante è stata beneficiaria di cinque operazioni di scissione parziale a seguito delle quali la medesima è intestataria di un ampio patrimonio immobiliare da destinare alla propria attività tipica di locazione.

Le locazioni avranno ad oggetto immobili strumentali per natura e saranno fatturate obbligatoriamente in regime di imponibilità IVA, essendo effettuate nei confronti di società del gruppo esercenti prevalentemente attività sanitaria con diritto alla detrazione dell'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento (articolo 10, primo comma, numeri 8 e 8-ter, lettera b, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

In particolare, con riferimento ai patrimoni scissi, l'istante precisa che tutte le società scisse, ad eccezione della ALFA SRL, hanno subito un'indetraibilità assoluta o parziale dell'IVA assolta per l'acquisizione dei singoli relativi immobili (acquisto da terzi - acquisizione in leasing - costruzione).

La società istante può, quindi, recuperare (parzialmente) l'IVA non detratta dalle società scisse, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, tenuto conto anche di quanto ivi previsto al comma 7 del citato articolo e dei chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 30 marzo 2006, causa C-184/04.

Ciò premesso, si chiede conferma di tale rettifica della detrazione in capo alla società istante.

Inoltre, in caso di risposta affermativa al primo quesito, sono chiesti chiarimenti sulle concrete modalità con le quali effettuare detta rettifica relativamente all'imposta addebitata e non detratta dalle società scisse per le seguenti operazioni immobiliari:

- acquisto in proprietà;
- acquisizione tramite leasing;
- costruzione, diretta o mediante appalto;
- prestazioni di servizi relativi ad ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento nonché a sostituzioni e migliorie, intervenute successivamente all'acquisto in proprietà, alla realizzazione dell'immobile oppure durante la sua conduzione in locazione (semplice o finanziaria);
- acquisti effettuati nella frazione di anno 2008 precedente alla scissione;
- acquisti di beni e servizi incrementativi del costo dei beni scissi, effettuati prima della data di efficacia della scissione e da registrare successivamente.

Infine, l'istante chiede se il risultato (positivo o negativo) dell'eventuale rettifica operata, come risultante da dichiarazione annuale IVA, produca effetti ai fini delle imposte dirette con riguardo al periodo di imposta a cui la rettifica si riferisce oppure nel medesimo periodo di imposta in cui è presentata la menzionata dichiarazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

L'istante, richiamate tra l'altro le diverse ipotesi di obbligatoria rettifica dell'IVA (articolo 19-bis2 d.P.R. n. 633 del 1972) ed evidenziato che la rettifica è da effettuare nella dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati i relativi

eventi, è del parere che la società beneficiaria di una scissione succeda nei beni e nei correlati diritti ed obblighi trasferiti.

Pertanto, è alla società beneficiaria che compete la rettifica in argomento, ricorrendone le condizioni, tenuto conto altresì di quanto disposto dal comma 7 del citato articolo 19-bis2 in riferimento ai beni ammortizzabili acquisiti a seguito di operazioni straordinarie.

Nel caso di specie, realizzandosi un'ipotesi di cambio di destinazione di immobili da considerare comunque come beni ammortizzabili ai fini in questione, l'istante ritiene che per:

- beni con IVA non detratta ("pari a zero") in quanto destinati dalla società scissa esclusivamente per porre in essere operazioni esenti, la rettifica è dovuta dalla società beneficiaria per i decimi d'imposta non ancora divenuti "definitivi";
- beni con IVA detratta in base a pro-rata, la medesima società beneficiaria è tenuta alla rettifica solo se si verifica una variazione di tale percentuale superiore a dieci punti.

In entrambi i casi, la rettifica è da calcolare "mediante recupero di un decimo dell'imposta originariamente non detratta in ogni anno in cui si verificano le condizioni sopra esposte".

In particolare, si è dell'avviso che la rettifica debba essere effettuata tenendo conto dell'anno di entrata in funzione degli immobili trasferiti alla società beneficiaria, qualunque sia la modalità di acquisizione degli stessi da parte della società scissa (acquisto-costruzione in appalto-acquisizione in leasing), oppure delle opere effettuate in esecuzione di interventi concernenti ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento nonché sostituzioni e migliorie di alcune parti del fabbricato. In quest'ultima ipotesi, "il limite temporale della rettifica" è di durata decennale o quinquennale se gli interventi hanno avuto ad oggetto rispettivamente fabbricati di proprietà oppure di terzi, indipendentemente dal trattamento contabile loro riservato.

Inoltre, trattandosi di scissioni parziali con trasferimento di aziende o complessi aziendali non gestiti dalle società scisse con contabilità separate, si

ritiene che il subentro della beneficiaria "può operare solo rispetto a quelle operazioni iniziate dalla scissa e per le quali, nel momento in cui la scissione acquista efficacia, l'effettuazione (ex articolo 6, d.P.R. n. 633/72) dell'operazione non si è ancora realizzata".

Pertanto, per acquisti immobiliari fatturati e registrati prima della scissione:

1. senza operare alcuna detrazione, attesa la destinazione ad operazioni esenti, la società beneficiaria è tenuta alla rettifica, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, solo dall'anno successivo all'operazione straordinaria;
2. con detrazione dell'IVA da parte della società scissa, trattandosi di immobili destinati ad operazioni imponibili, tale detrazione si consolida in capo alla scissa.

Per gli acquisti immobiliari non registrati prima della scissione l'imposta è del tutto detraibile, sin dal 2008, dalla beneficiaria (che effettua operazioni imponibili) che provvederà alla registrazione .

Per ciò che concerne invece le eventuali variazioni dell'imponibile e dell'imposta (ex articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972) afferenti ai rapporti pregressi trasferiti alla beneficiaria, la società istante ritiene che la rettifica potrà essere effettuata dalla beneficiaria, quale subentrante nei diritti e negli obblighi della scissa.

Infine, sotto il profilo delle imposte sui redditi, l'istante ritiene che a seguito della rettifica in sede di dichiarazione annuale IVA l'eventuale conseguente imposta dovuta costituisce autonomo componente negativo di reddito nell'esercizio di pagamento (articolo 99 testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - TUIR). Il credito IVA derivante dalla rettifica, avendo funzione rettificativa degli oneri fiscali dedotti in esercizi precedenti, dovrebbe costituire componente positivo di reddito nell'esercizio in cui si manifesta, cioè nell'esercizio di presentazione della dichiarazione IVA, e non in quello di incasso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che nelle operazioni di scissione e in linea generale, nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, si verifica, ai fini IVA, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.). In particolare, l'articolo 16, comma 11, lett. a), della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nel disciplinare la materia, stabilisce che *“gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento”*.

Ciò posto, con riferimento al caso di specie si evidenzia che per effetto delle diverse operazioni di scissione a favore della società istante (beneficiaria), all'atto del trasferimento dei beni immobili - compresi nei patrimoni scissi ed impiegati originariamente in attività che davano luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 - gli stessi escono dalla sfera di appartenenza delle singole società scisse per entrare a far parte del patrimonio della società beneficiaria. Quest'ultima, impiegando i richiamati beni in operazioni di locazione imponibili ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8, del d.P.R. n. 633 del 1972, può recuperare l'IVA non detratta sugli acquisti dalle società scisse, operando una rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Dette rettifiche sono volte ad adeguare la detrazione di imposta all'effettiva e mutata utilizzazione dei beni e dei servizi. A tal riguardo, si evidenzia che l'articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, rubricato *“rettifica della detrazione”* e introdotto dall'articolo 3 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, prevede diverse ipotesi di rettifica delle detrazioni d'imposta, correlando tale diritto al concetto di afferenza del bene o del servizio acquisito alle operazioni imponibili poste in essere nel corso dell'attività d'impresa. In particolare, la sopra richiamata disposizione

stabilisce che il diritto alla detrazione possa essere oggetto di rettifica qualora i beni e/o i servizi cui afferisce sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata (comma 1, articolo 19 bis2).

Con riferimento all'ipotesi specifica di acquisto di beni ammortizzabili, tra i quali rientrano “*i fabbricati o porzioni di fabbricati*”, il comma 2 prevede che la rettifica della detrazione possa operare quando il cambio di destinazione dei beni ammortizzabili si verifica:

- 1) al loro primo impiego;
- 2) nei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione (elevati a nove se si tratta di fabbricati o aree edificabili).

I commi 3 e 4 del richiamato 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, disciplinano, invece, le ipotesi nelle quali intervengono mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o nella stessa attività esercitata o, da ultimo, se intervengono consistenti variazioni nella percentuale del pro-rata di detraibilità applicabile all'imposta sugli acquisti.

Ciò posto, con specifico riferimento al caso concreto relativo ad ipotesi di più scissioni parziali e proporzionali, occorre tuttavia stabilire a quali condizioni la società beneficiaria istante possa procedere alla rettifica della detrazione dal momento che la stessa realizza “*ex novo*” un volume d'affari costituito da sole operazioni imponibili, che danno diritto, quindi, ad una detrazione piena dell'IVA assolta sugli acquisti.

Il comma 7 dell'articolo 19-bis2 prevede il caso in cui i beni oggetto della rettifica siano acquisiti in dipendenza di atti di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, o di rami d'azienda. In tale circostanza, precisa la norma, il soggetto acquirente, conferitario o beneficiario dovrà applicare le disposizioni indicate nei commi precedenti - dal primo al quarto - **con riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati o ultimati**, sulla base dei dati forniti dall'azienda cedente, conferente o scissa. La norma nasce dall'esigenza di affermare, con coerenza, un principio di continuità nell'applicazione della

disciplina sulla rettifica della detrazione in relazione ad operazioni straordinarie neutrali ai fini dell'Iva. A completamento di quanto sopra si evidenzia che, così come chiarito dalla risoluzione 31 ottobre 2002, n. 344 “se nel corso del periodo di rettifica dei beni ammortizzabili si realizza un passaggio dalla dispensa degli adempimenti contabili all'obbligo di osservare i medesimi e viceversa, e conseguentemente dalla indetraibilità assoluta dell'imposta ad una condizione di detraibilità (totale e/o parziale)”, come nel caso di specie, “il contribuente deve procedere alla rettifica della detrazione **originariamente operata al momento dell'acquisto dei predetti beni**” (acquisto del dante causa). In tal caso, in sede di calcolo della rettifica, occorrerà tener conto della diversa percentuale di detraibilità di ciascuna società che, per le società in regime di dispensa dagli adempimenti con indetraibilità totale dell’IVA relativa degli acquisti, risulta essere pari a zero.

Nel caso in questione si ritiene, pertanto, che la società istante, nel rispetto di tutte le condizioni previste dalla legge - in particolare con riferimento all'obbligo di ricevere da parte del soggetto dante causa i dati rilevanti ai fini della rettifica - possa procedere alla rettifica stessa, applicando il combinato disposto delle norme di cui ai commi 4 e 7 dell'articolo 19-bis2. Nello specifico, se la società istante effettua nel corso dell’anno esclusivamente attività di locazione di immobili strumentali per natura, con emissione di fatture soggette ad IVA, potrà operare la rettifica della detrazione nella misura e per il periodo di osservazione previsto dai commi 4 e 7 dell'articolo 19-bis2 in commento, tenendo presente che il successivo comma 8 stabilisce che per i fabbricati e le porzioni di fabbricati il periodo di rettifica termina al nono anno successivo a quello di acquisizione. La rettifica è, pertanto, eseguita ogni anno nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento del periodo di tutela fiscale – che decorre dalla “*data in cui i beni sono stati acquistati (...) dalla società scissa*”- poiché il bene ammortizzabile è locato in regime di imponibilità.

In particolare, l’istante può procedere per i beni con IVA :

- non detratta dalla scissa, ad una rettifica dell’imposta per i decimi non ancora divenuti “definitivi”;

- detratta in base a pro-rata dalla scissa, ad una rettifica solo se si verifica una variazione di tale percentuale superiore a dieci punti, secondo tanti decimi della differenza di pro-rata per quanti sono gli anni che mancano al compimento del decennio;

La rettifica deve essere effettuata tenendo conto del momento di acquisto o ultimazione dei beni immobili da parte delle società scisse, a nulla rilevando le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto-costruzione, in appalto-acquisizione, in leasing). Ai fini del calcolo del periodo di tutela fiscale rileva il momento dell'ultimazione degli interventi concernenti ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento, nonché, sostituzioni e migliorie di alcune parti del fabbricato. Ne consegue che in quest'ultima ipotesi, il limite temporale della rettifica decorre dalla data di ultimazione degli interventi eseguiti sugli immobili da parte della scissa.

In ogni caso, le rettifiche delle detrazioni sono da effettuare *“nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie”* (citato articolo 19-bis2, comma 9, d.P.R. n. 633 del 1972). Al riguardo si richiamano sia i chiarimenti contenuti nella circolare n. 50 del 29 febbraio 1996, sia nelle Istruzioni ai modelli di dichiarazione IVA 2009 in cui è stato, tra l'altro, confermato l'obbligo di ragguaglio al numero di mesi (o trimestri) cui si riferisce ciascun modulo.

A completamento di quanto sopra, per ciò che concerne i singoli adempimenti procedurali ante e post scissione, si rinvia, invece, ai chiarimenti forniti con la risoluzione 13 luglio 1995, n. 183. In particolare, per le eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, inerenti a rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, la procedura di rettifica prevista dall'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 dovrà essere posta in essere da quest'ultima società, subentrata nei diritti e negli obblighi della società scissa. Con la sopra riportata risoluzione è stato chiarito, inoltre, che le operazioni passive, gli obblighi e i diritti relativi, a cominciare da quello concernente l'esercizio della detrazione, spettano alla società

scissa per le operazioni registrate ante scissione. Al contrario, la titolarità dei diritti e degli obblighi spetterà alla società beneficiaria in relazione alle fatture registrate a partire dalla data di efficacia dell'operazione straordinaria. Ne consegue, pertanto, che alla società beneficiaria compete la detrazione dell'imposta afferente acquisti e servizi incrementativi del costo dei beni scissi, posti in essere nel corso del 2008, ossia anche prima della data di efficacia della scissione, ma registrati successivamente a tale data.

Per ciò che concerne, invece, i profili relativi all'imposizione sui redditi, si osserva preliminarmente che, sotto il profilo contabile e fiscale l'IVA integralmente non detratta può essere capitalizzata ad incremento del costo del bene a cui afferisce nei casi di indetraibilità oggettiva, specifica e per opzione. A tal riguardo, torna utile osservare che l'imposta originariamente non detratta dal soggetto che usufruisce dell'esonero di cui al 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 è capitalizzata, confluendo nel costo del bene da ammortizzare ai fini delle imposte dirette (Cfr. Ris. 31 ottobre 2002, n. 344/E).

Diversamente, nei casi di indetraibilità da pro rata, l'imposta (indetraibile) rientra tra gli oneri diversi di gestione.

Con riferimento al caso di specie, dalla rettifica in aumento operata, in sede di dichiarazione annuale IVA, emerge un credito IVA a favore della società istante. In altri termini, i crediti in argomento riflettono l'IVA non detratta, in tutto o in parte (pro-rata), da parte delle diverse società scisse. La quota parte di IVA indetraibile ha determinato per esse un incremento del relativo costo di acquisizione dei beni ammortizzabili trasferiti, ovvero un onere diverso di gestione.

Nella prima ipotesi (capitalizzazione), la rettifica della percentuale di detrazione dell'imposta relativa al bene ammortizzabile riduce il costo fiscalmente riconosciuto del bene, in misura pari all'ammontare dell'imposta detratta.

Nella seconda ipotesi, (IVA indetraibile iscritta fra gli oneri diversi di gestione di cui alla voce B 14 del conto economico), la beneficiaria, nell'esercizio in cui effettua la rettifica, registrerà una sopravvenienza attiva, pari all'importo del

credito IVA determinatosi per effetto della rettifica - da iscrivere nella voce E 21 del conto economico – rilevante ai fini della determinazione del reddito.

Tanto premesso, si precisa, che il presente parere è riferito esclusivamente all'interpretazione della disposizione di cui dell'articolo 19- bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Resta impregiudicata, in particolare, la potestà dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, eventuali profili di elusività dell'operazione prospettata.

Resta, inoltre, impregiudicata la possibilità, in sede di controllo, di addivenire ad una diversa qualificazione delle operazioni descritte qualora gli uffici, sulla base dell'esame degli specifici elementi di fatto, dovessero riscontrare che le modalità operative abbiano come unico intento quello di procurarsi un indebito vantaggio fiscale. A tal fine, infatti, si rammenta che la Corte di Giustizia in più occasioni (e in particolare nel procedimento C-255 del 21 febbraio 2006, sentenza Halifax), ha posto in evidenza come l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici (cfr. circolare Agenzia Entrate n. 67 del 2007)".

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.